

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 6 februari 2003 *

I mål C-185/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Auto Lease Holland BV

och

Bundesamt für Finanzen,

angående tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Wathelet samt domarna C.W.A. Timmermans, P. Jann, S. von Bahr och A. Rosas (referent),

generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från

- den tyska regeringen, genom W.-D. Plessing och M. Lumma, båda i egenskap av ombud, och
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud, biträdda av A. Böhlke, Rechtsanwalt,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 19 september 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Bundesfinanzhof har, genom beslut av den 22 februari 2001 som inkom till domstolens kansli den 30 april samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

- 2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Auto Lease Holland BV (nedan kallat Auto Lease) och Bundesamt für Finanzen (förbundsskattemyndigheten, nedan kallad Bundesamt). Tvisten rör Auto Leases rätt till återbetalning av mervärdesskatt på bränsle som tyska företag levererat till leasetagare i bolagets namn och för bolagets räkning.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

- 3 I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt skall betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

- 4 I artikel 5.1 i sjätte direktivet föreskrivs att ”med ’leverans av varor’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”. I artikel 6.1 i samma direktiv föreskrivs att ”med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5”.

- 5 Artiklarna 8 och 9 i sjätte direktivet rör platsen för skattepliktiga transaktioner. I artikel 8.1 b, som behandlar leverans av varor, föreskrivs att då inga varor skickas eller transporteras skall platsen för leverans anses vara den plats där varorna befinner sig när leveransen äger rum. I artikel 9.1 i direktivet, som rör tillhandahållande av tjänster, föreskrivs att platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara den där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls.

- 6 I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet stadgas att beskattningsunderlaget för leveranser eller tillhandahållande av tjänster inom landets territorium, när det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än de som avses i punkterna b, c och d i samma bestämmelse, utgörs av ”[a]llt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part...”.

- 7 Under rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd” föreskrivs följande i artikel 17.2 och 17.3 i sjätte direktivet:

”2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:

- a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2 och som bedrivs i något annat land och som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium.

...”

- 8 Närmare bestämmelser om hur den i artikel 17.3 i sjätte direktivet föreskrivna återbetalningen skall tillämpas återfinns i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84). Enligt detta direktiv kan varje skattskyldig som är etablerad i en medlemsstat och som har betalat mervärdesskatt avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom inom en annan medlemsstats territorium begära att sistnämnda medlemsstat skall återbetala denna mervärdesskatt på det villkor att han inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses tillhandahållna inom denna medlemsstats territorium.

Den nationella lagstiftningen

- 9 1980 års Umsatzsteuergesetz (lagen om omsättningskatt) och 1980 års Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (förordning om genomförande av lagen om omsättningskatt) var de bestämmelser som gällde vid tiden för händelserna i målet. I 1980 års förordning föreskrevs ett förfarande för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte var etablerade inom landets territorium.

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 10 Auto Lease är ett leasingbolag med säte i Nederländerna. Bolaget hyr ut motorfordon till sina kunder. För det uthyrda fordonet erlägger leasetagaren en månatlig betalning till Auto Lease i enlighet med leasingavtalet.
- 11 Dessutom erbjuder Auto Lease leasetagaren en möjlighet att med Auto Lease ingå ett avtal om bränslehantering. Enligt detta avtal ges leasetagaren möjligheten att tanka fordonet och i viss omfattning köpa oljeprodukter i Auto Leases namn och för bolagets räkning. För detta ändamål får leasetagaren ett dokument som kallas ALH-Pass, samt ett bensinkreditkort som utges av det tyska kreditortföretaget DKV. På detta kreditkort anges att det är Auto Lease som är DKV:s kund. DKV reglerar regelbundet sina mellanhavanden med Auto Lease, varvid DKV anger vilka olika leveranser som gjorts till vilka fordon.

- 12 Varje månad erlägger leasetagaren en förskottsbetalning till Auto Lease på en tolfedel av de bensinutgifter som uppskattas uppkomma under ett år. Vid årets slut upprättas en räkning över faktisk förbrukning. Utöver detta tillkommer ett belopp som leasetagaren betalar som ersättning för bränslehanteringen.
- 13 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att Auto Lease i Nederländerna erlägger mervärdesskatt för samtliga leasingtjänster ”inbegripet utgifterna för bränsle”.
- 14 I den mån som bränsleutgifterna avsåg leveranser från tyska företag ansökte Auto Lease om återbetalning av den mervärdesskatt som bolaget betalade in till de tyska myndigheterna för bränsleleveranser under åren 1989—1993.
- 15 Bundesamt beviljade till en början ansökningarna för åren 1989—1991, men ändrade sedan besluten om återbetalning beträffande dessa år på så sätt att återbetalningsbeloppet fastställdes till 0 DEM och de redan återbetalade beloppen krävdes tillbaka. Ansökningarna om återbetalning för åren 1992 och 1993 avslogs direkt. Enligt Bundesamt var det inte Auto Lease som svarat för den ingående mervärdesskatten, utan den som hyrt berört leasingfordon.
- 16 Auto Lease begärde omprövning av dessa beslut, men fick avslag. Även Auto Leases talan inför Finanzgericht Köln (Tyskland) ogillades.

- 17 Auto Lease överklagade Finanzgericht Kölns dom till Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof upphävde domen och återförvisade målet till domstolen i första instans. Bundesfinanzhof slog fast att nämnda domstol inte borde ha underlåtit att pröva frågan huruvida oljebolagen hade levererat bränslet direkt till leasetagaren eller först till Auto Lease. I sistnämnda fall vore det nämligen möjligt att fråga sig huruvida Auto Lease hade levererat bränslet till leasetagarna inom det lands territorium där bränslet tidigare köpts in, eller om Auto Lease endast tillhandahållit en enda tjänst som skall beskattas i Nederländerna innefattande även bränslehanteringen. Det var först när dessa sakomständigheter utretts i tillräcklig omfattning som det kunde bli tal om att ställa en tolkningsfråga till domstolen.

- 18 Efter det att målet hade återförvisats kom Finanzgericht Köln vid sin prövning fram till att det inte var till Auto Lease som oljebolagen hade levererat bränsle. Finanzgericht Köln kom fram till att det snarare var så att oljebolagen hade levererat bränsle till leasetagarna inom den medlemsstats territorium där uppbörd av mervärdesskatt skett. Av den anledningen ogillade Finanzgericht Köln talan.

- 19 Auto Lease överklagade domen genom att väcka revisionstalan vid Bundesfinanzhof. Auto Lease yrkade att domen skulle upphävas och att det skulle slås fast att bolaget skulle få behålla den mervärdesskatteåterbetalning som bolaget först hade beviljats. Auto Lease yrkade vidare att Bundesamt skulle åläggas att fastställa att återbetalningen av ingående mervärdesskatt skulle uppgå till ett belopp motsvarande vad bolaget begärde för åren 1992—1993.

- 20 Eftersom Bundesfinanzhof fann att det var nödvändigt att tolka sjätte direktivet för att kunna slita tvisten, beslutade den att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Är det i ett fall, där en leasetagare på bensinstationer i leasegivarens namn och för dennes räkning tankar det fordon som han har leasat, fråga om en

bränsleleverans från leasegivaren till leasetagaren och skall då denna leverans beskattas på den plats för leverans som nämns i artikel 8.1 b i direktiv 77/388/EEG, eller innefattas den 'efterföljande leveransen' i den tjänst som leasegivaren skall beskattas för enligt artikel 9 i nämnda direktiv?"

Tolkningsfrågan

- 21 Den nationella domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida Auto Lease har rätt till återbetalning av mervärdesskatten för det bränsle som leasetagarna har köpt i Tyskland för att tanka de fordon som omfattas av leasingkontraktet.
- 22 I likhet med vad generaladvokaten påpekat i punkterna 18—22 i sitt förslag till avgörande, finner domstolen att Bundesfinanzhofs begäran om förhandsavgörande ger upphov till två frågor.
- 23 Den första frågan avser tolkningen av artikel 5 i sjätte direktivet. Den avser huruvida det är fråga om en bränsleleverans från leasegivaren till leasetagaren under sådana omständigheter som de som föreligger i målet vid den nationella domstolen, nämligen där leasetagaren tankar det leasade fordonet på bensinstationer. Denna fråga ger emellertid upphov till frågan huruvida bränslet dessförinnan har levererats från oljebolagen till Auto Lease eller huruvida

bränsleleveransen har skett direkt från oljebolagen till leasetagaren. För det fall oljebolagen har levererat bränslet direkt till leasetagaren och inte till Auto Lease, har nämligen frågan om kvalificering av den leverans som påstås ha skett därefter från Auto Lease till leasetagaren inte längre något föremål.

- 24 Den andra frågan blir aktuell endast för det fall oljebolagen har levererat bränslet till Auto Lease. I detta fall gäller det att avgöra huruvida Auto Leases efterföljande leverans till leasetagaren utgör en fristående leverans, som skall beskattas på den plats där bränslet befann sig när leveransen ägde rum (nämligen i Tyskland) eller om leveransen utgör en del av leasingtjänsten, som skall beskattas på den plats där leasegivaren har sitt säte (nämligen i Nederländerna).

Yttranden som getts in till domstolen

- 25 Mot bakgrund av saksomständigheterna i målet vid den nationella domstolen anser den tyska regeringen och kommissionen att det endast är till leasetagarna som oljebolagen levererat bränsle.
- 26 Den tyska regeringen har anfört att enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet avses med "leverans av varor" en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Särskilt i domen av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (REG 1990, s. I-285; svensk specialutgåva, volym 10, s. 295) har domstolen definierat nämnda begrepp. Enligt denna dom är det relevanta kriteriet att det är fråga om en överföring av egendomen i ekonomiskt

hänseende, inte i juridiskt hänseende. Den tyska regeringen anser emellertid att det inte är uteslutet att en annan person än den som köper bränslet, i förevarande mål leasegivaren, kan var den person som bränslet levereras till. Sakomständigheterna i målet vid den nationella domstolen tyder inte på att så är fallet.

- 27 Kommissionen har gjort gällande att det inte, vilket angetts av den hänskjutande domstolen, är möjligt att tillämpa den rättspraxis som följer av domen av den 8 mars 1988 i mål 165/86, Intiem (REG 1988, s. 1471). Kommissionen anser att sakomständigheterna i målet vid den nationella domstolen skiljer sig från de sakomständigheter som gav upphov till domen i det ovannämnda målet Intiem. I målet Intiem var det fråga om arbetstagare som på arbetsgivarens bekostnad tankade sina egna fordon för att nyttja dem i sin yrkesverksamhet. I målet vid den nationella domstolen är det däremot fråga om leasetagare som inte är anställda av Auto Lease och som använder bränslet för eget behov.
- 28 Kommissionen anser att det bara ser ut som om bränslet levererats på Auto Leases bekostnad. De månatliga belopp som leasetagarna erlägger till Auto Lease utgör endast ett förskott. Vad som är avgörande är den faktiska förbrukning som fastställs vid årets slut och som leasetagarna skall svara för. Det är således leasetagarna som skall bära samtliga kostnader för bränsleleveransen. Auto Lease fungerar som kreditgivare i förhållande till leasetagarna och uppbär ett särskilt vederlag för sina tjänster.
- 29 Den tyska regeringen och kommissionen anser således att leveransen av bränsle för fordonen utgör en leverans av bränsle direkt från oljebolagen till leasetagarna. Detta medför att den fråga som ställts av Bundesfinanzhof inte är relevant.

- 30 Det är först i andra hand som den tyska regeringen och kommissionen behandlat frågan huruvida bränsleleveransen utgör en efterföljande leverans till leasetagarna inom ramen för tillhandahållandet av en enda "leasingtjänst", eller inom ramen för en huvudsaklig leverans som inte har något samband med vad som följer av leasingkontraktet. De anser att sakomständigheterna i målet vid den nationella domstolen, prövade mot bakgrund av domstolens rättspraxis, ger vid handen att det är fråga om två olika former av tillhandahållande, nämligen dels en leasingtjänst, dels en bränsleleverans. Den efterföljande bränsleleveransen till leasetagarna utgör således i detta fall en huvudsaklig leverans och platsen för dess tillhandahållande skall bestämmas i enlighet med artikel 8.1 b i sjätte direktivet.

Domstolens svar

- 31 Domstolen erinrar om att det i artikel 5.1 i sjätte direktivet föreskrivs att "med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".
- 32 Såsom domstolen slagit fast i punkterna 7—8 i domen i det ovannämnda målet Shipping and Forwarding Enterprise Safe följer av bestämmelsens ordalydelse att begreppet leverans av varor inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten uppställer, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Målsättningen med sjätte direktivet skulle dock kunna äventyras om förutsättningen för att leverans av varor, som utgör en av tre skattepliktiga transaktioner, skall anses föreligga varierade från en medlemsstat till en annan, vilket är fallet i fråga om äganderättsövergång inom civilrätten.

- 33 För att besvara tolkningsfrågan skall det således undersökas till vem — leasetagaren eller leasegivaren — som oljebolagen i målet vid den nationella domstolen överfört den faktiska rätten att förfoga över bränslet som ägare.
- 34 Det är utrett att leasetagaren har rätt att förfoga över bränslet som om han var ägare till detsamma. Leasetagaren mottar nämligen bränslet direkt vid bensinstationerna, och Auto Lease har inte vid något tillfälle befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad bränslet skall användas.
- 35 Det har gjorts gällande att bränslet skall anses ha levererats till Auto Lease på den grunden att leasetagaren köper bränslet i Auto Leases namn och för bolagets räkning och att Auto Lease förskotterar vederlaget för varan. Domstolen finner att detta argument inte kan godtas. I likhet med vad kommissionen anfört finner domstolen att det endast ser ut som om leveranserna ägt rum på Auto Leases bekostnad. De månatliga betalningarna till Auto Lease utgör nämligen endast ett förskott. Vidare är det leasetagaren som svarar för kostnaderna för den vid årets slut fastställda faktiska förbrukningen. Således är det leasetagaren som bestrider samtliga kostnader för bränsleleveransen.
- 36 Avtalet om bränslehantering är således inte ett avtal om bränsleleverans, utan snarare ett avtal om finansiering av bränsleinköp. Auto Lease köper inte bränslet för att därefter sälja det vidare till leasetagaren. I stället är det så att det är leasetagaren som köper bränslet och därvid fritt kan bestämma kvalitet, kvantitet och inköpstidpunkt. I själva verket är Auto Lease kreditgivare i förhållande till leasetagaren.

- 37 Mot bakgrund av ovanstående skall tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Artikel 5.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det inte är fråga om leverans av bränsle från leasegivaren till leasetagaren i det fallet när leasetagaren tankar leasingfordonet med bränsle som köps på bensinstationer, trots att bränsleinköpet görs i leasegivarens namn och för dennes räkning.
- 38 Mot denna bakgrund saknas anledning att besvara den andra frågan som uppkommit med anledning av Bundesfinanzhofs begäran om förhandsavgörande (se punkt 24 i denna dom).

Rättegångskostnader

- 39 De kostnader som har förorsakats den tyska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 22 februari 2001 har ställts av Bundesfinanzhof — följande dom:

Artikel 5.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att det inte är fråga om leverans av bränsle från leasegivaren till leasetagaren i det fallet när leasetagaren tankar leasingfordonet med bränsle som köps på bensinstationer, trots att bränsleinköpet görs i leasegivarens namn och för dennes räkning.

Wathelet

Timmermans

Jann

von Bahr

Rosas

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 6 februari 2003.

R. Grass

M. Wathelet

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen